

判例における私法上の租税債権の位置

— 私法における一つの検討課題の提示を目的として —

谷 口 聡

Position of Tax Claims under Private Law seen in Judicial Precedents : For the Purpose of Raising an Issue to be addressed based on Private Law

Taniguchi Satoshi

Abstract

This paper examines how to think about tax claims in the field of the private law. There have been a discussion in the past on whether Civil Code Articles 177 and 94-2 can be applied to tax claims and judicial precedents have affirmed application of these regulations on the grounds that the “status” of the tax authorities enforcing a procedure for collection of tax delinquency is similar to that of a general creditor taking the procedure of execution against claims. However, the nature of tax claims has not been defined in any judicial precedents and there is no sign that scholars of private law made serious efforts to discuss the nature.

In the circumstances, the paper aims to clarify the need to interpret the nature of tax claims through examination of judicial precedents.

I はじめに

本稿は、私法領域に租税債権が関係して私法規定ないし判例法理の適用の適否が問題となるケースについて、検討課題を提起することを目的とするものである。課題提起といっても、租税関係に私法規定を適用することの適否の問題はかなり以前から存在してきたものである。典型的には、民法177条の第三者に国税当局を含めてよいのかという問題、民法94条2項の第三者に国税当局を含めてよいのかという問題、相殺予約と差押えが問題となるケースで差押債権者が国税当局である場合の問題などが挙げられる。また、担保物権の実行と国税徴収の優劣関係については、大部分は国税徴収法の規定により解決が図られている。上述、国税徴収法規定関係以外のこれらのような論点

それぞれについては、判例が、立場を明らかにしてきており、現在では、租税債権関係に私法規定を適用することにつき肯定的な態度を前提として事案の解決が図られている。すなわち、判例理論上、もはや論点とはなっていないようにも見受けられる。

しかし、この問題について、根本的に解決を図るためには、国税当局と一般債権者の「地位が類似したものである」というところに留まっているのみならず、私法領域において租税債権はどのように取り扱われるべきかという「租税債権の本質論」を解明する必要があると考える。

筆者は、このような問題意識から、判例がこれまでこの問題に関して採ってきた立場を明確にするとともに若干の検討をおこない、もって私法領域における課題の提示を行いたいと考える。

Ⅱ 問題の所在と本稿における検討方法

筆者は、すでに別稿（「判例における民法と租税債権の関係」産業研究51巻1・2合併号）において、租税債権関係に対する民法177条の適用の適否に関する判例理論形成過程の検討をおこなった。本稿では、その論点の検討の補足を行い（後述—論点1）、その他さらに、3つの論点に関する判例の検討をおこなって、判例によって今日まで等閑にされてきたといっても過言ではない問題点を浮き彫りにするとともに、「租税債権の本質論」の解明の必要性を考察したいと欲する。

後述Ⅲ章（論点1）では民法177条適用の問題を、Ⅳ章（論点2）では民法94条2項適用の問題を、そして、Ⅴ章（論点3）では「法人格否認の法理」という判例法理の適用の問題を、最後に、Ⅵ章（論点4）では譲渡担保に関する私法上の合意と国税徴収処分との関係の問題をそれぞれ検討する。本稿の最後では、検討結果の整理をおこなった上で、結論をのべることにしたい。

Ⅲ 民法177条と租税債権関係—論点1

1 概観

この論点に関して、筆者はすでに上記別稿において検討をおこなっている。

これは、不動産につき、所有権の移転を受けた者がその未登記である間に、当該不動産を国が滞納処分として差し押さえて公売した後に、未登記所有者が所有権を主張して国に対して公売処分の無効などを訴える事案において、民法177条が適用されるか、という問題である。◇最判昭和31年4月24日〔昭和29年（オ）第79号〕（民集10巻4号417頁）は、租税債権についての「滞納者の財産を差し押さえた国の地位は、あたかも、民事訴訟法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、…滞納処分による差押の関係においても、民法177条の適用があるものと解するのが相当である」としたが、その判決に至るまでの下級審の経緯については、上記別稿でおこなっている。したがって、本稿では、上記別稿において未検討であった判例などを新たに加えて簡潔に再検討するものである。

2 ◇最判昭和31年後の差戻審および差戻上告審

◇判決は、主文において破棄差戻しをしたものであり、その差戻審は、◇名古屋高判32年6月28日（民集14巻4号708頁）であり、さらに、その差戻上告審は、◇最判昭和35年3月31日（民集14巻4号663頁）である。しかし、この2つの裁判では、租税債権関係について民法177条を適用することの可否は争点とはなっていない。争点となったのは、国が登記の欠缺を主張するにつき正当な利益を有する第三者に該当するか否かという点であり、◇判決では、事実認定から該当するとしたのに対して、◇判決が破棄自判し、該当しないという逆転判決を下した結果となった。

3 ◇最判昭和31年後の民法177条と租税債権に関する判例の状況

(1) ◇最判昭和34年9月3日（最高裁判所裁判集民事38号1頁）

【訴えの内容】家屋差押及び公売処分無効確認請求 【判決主文】上告棄却

【本判決の意義】◇判決を引用して、租税債権関係に民法177条の適用があるとした。

【事実概要】Xは本件家屋を買い受けたが、登記しないうちに国Yが差押処分および公売処分をした事案につき、Xが、Yは登記の欠缺を主張する正当な利益を有する第三者に当たらないなどと主張して、右処分の無効を訴えた。

【判決要旨】「租税滞納性分には一般私法上の債務名義による強制執行の場合と同様に民法一七七条の適用あるものと解する」として、◇判決を参照している。

(2) ◇最判昭和41年7月28日（最高裁判所裁判民事84号259頁）

【訴えの内容】不動産所有権等の確認請求。【判決主文】上告棄却

【本判決の意義】◇判決から10年後の最高裁判決として◇判決を引用・肯定した判例。

【事実概要】Xは訴外Aから代物弁済により本件不動産を取得したが、その登記を経由しないうちに、Yが、Aの村税滞納処分により、本件不動産を差し押さえ、その登記を了した事案で、Xが、Yは民法177の第三者に該当しないなどと争った事案。

【判決要旨】「村税滞納処分による差押の関係においても、民法一七七条の適用があるものと解するのが相当である（…同三一年四月二四日第三小法廷判決民集一〇巻四号四一七頁参照）」。

(3) その他◇判決を引用している判例など

以下に、◇を原告の主張において採用されている裁判例・判例を参照する。なお、この判決では、「租税債権関係と民法177条の適用」を争点としているものではない。ただし、「租税債権」の性質を考える上で参考となる判示内容があるので、採り上げることとした。

◇千葉地判昭和34年11月9日（民集17巻2号324頁）

【訴えの内容】県有財産不当処分禁止請求事件 【判決主文】却下

【審級関係】◇判決の原審、◇判決の第一審

【判決の意義】原告の主張において◇判決が引用されている。判決文において、「租税債権」に関する説示がなされている。

【事実概要】千葉県に住民であるXらは、千葉県知事Yが、訴外A株式会社の固定資産税を賦課徴収しないことについて、地方自治法243条の2第1項所定の「財産の違法処分」であるとして、同条4項に基づき、禁止に関する裁判を求めた事案。

原告らは、その主張の中で、「租税は公法上の請求権（債権）であり、財産権であることは明らかであり、近時の学説、判例は、これを債権（財産）と認めている。最高裁判所昭和三十一年四月二四日判決（民集一〇巻四号四一七頁）も、租税は債権であると判示している」などとした。

【判決要旨】「租税については、権力関係にもとづく行政行為としての賦課処分がおこなわれることによって、はじめて具体的確定的な租税債権債務関係が発生するものであり、それ以前において単に課税要件の充足を見たのみでは具体的な租税関係は確定したものとはいえないのであるから、このような抽象的な権利関係は、前記住民訴訟の認められた目的に鑑み、未だ地方自治法第二四三条の二第一項所定の「財産」に該当しないものといわなければならない」。

【着目点】この判決文にあるように、租税債権は「賦課処分がおこなわれることによって、はじめて具体的確定的な租税債権債務関係が発生するものである」としている点は重要であり、興味深い。

◇東京高判昭和35年6月22日（民集17巻2号333頁）

【訴えの内容】県有財産処分禁止請求控訴事件 【判決主文】控訴棄却

【審級関係】◇判決の控訴審。◇判決の原審。

【判決の意義】租税債権の性質について判示している。

【事実概要】◇判決参照。

【判決要旨】地方自治法243条1項に定める「『財産』は管理又は処分行為の対象となるべき具体的財産を意味し、いまだ賦課処分によって確定されていない固定資産税等のいわゆる抽象的租税債権のごときは、これに包含されないものと解すべき」である。

【着目点】処分によって確定されていない状態の債権を「抽象的租税債権」という概念で説明している点は興味深い。

◇最判昭和38年3月12日（民集17巻2号318頁）は、上記◇判決の上告審であるが、租税債権の性質などに関してはまったく触れられていない。なお、この上告は棄却された。

4 本論点の小括

以上の論点1について小括する。◇最判昭和31年以降の民法177条適用関係については、◇最判昭和34年も◇最判昭和41年も、◇最判昭和31年を当然の前提として、判決文の引用はなく、これを引用して租税債権関係に民法177条を適用している。この論点に関する判例の態度は明確なものとなったと言えるであろう。

また、◇千葉地判昭和34年は、民法177条関係の裁判例ではないが、千葉地裁としての「租税債権」の考え方を示した事例として、留意しておくべきものであると思われる。

Ⅳ 民法94条2項と租税債権の関係—論点2

1 概観

民法94条2項と租税債権は、典型的には、次のような事例においてその関係が問題となる。例えば、A所有の不動産でありながら、B所有名義のまま登記されており、この状況の作出についてAに何らかの帰責性がある場合に、Bの登記を信頼した第三者Cたる税務当局が滞納処分などとして右不動産を差し押さえたとき、この税務当局の地位は民法94条2項の第三者として保護されるべきであるかどうか、すなわち、租税債権関係に民法94条2項を適用ないし類推適用されてよいかどうかといったケースで問題となる。

このような関係につき、以下に、さらに3つの具体的な事例類型を挙げて、検討していくこととする。

2 国税滞納処分による手形差押と民法94条2項の類推適用

(1) ◇最判昭和44年11月14日（民集23卷11号2023頁）

【訴えの内容】 約束手形金請求上告事件 【判決主文】 破棄差戻し

【本判決の意義】 国税徴収に関して民法94条2項の類推適用を認めた。

【事実概要】

訴外A株式会社は、Y信用金庫の専務理事であるBにかねてから自由に金融を得させる目的で本件約束手形8通（合計金額4,555万円）を金額、満期、振出日、受取人の各欄を白地のまま振出交付していた。Bはこれら各手形の白地を補充して、X1、X2（原告、被控訴人、被上告人）に交付したが、その際、Y信用金庫（被告、控訴人、上告人）の理事長Cより与えられていた同金庫の業務執行一切をする包括的代理権を濫用して、自己の利益を図る目的で、右各手形に同金庫理事長Cの名義を用いて手形保証をなした。

金融ブローカーを通じて右各手形を受け取ったXらは、Yに対して手形上の保証人としての手形金の支払いを求めて提訴した。

そして、控訴審係属中に、国Z（参加人、被上告人）が、X1の所持する手形6通のうち1通（金額600万円）を、X1の国税滞納処分として、差し押さえたと主張し、Yに対して右手形の支払いを請求した。

【判決要旨】

被上告人国Zは、手形法の規定によって保護されるべき者ではないから、Xは、被上告人Bに対して有する人的関係に基づく抗弁をもって、被上告人国Zに対抗できるといわなければならない。

（中略）「被上告人国Zが、右差押当時、右事実を知らなかったことを主張立証した場合には、民法九四条二項の規定を類推し、上告人は、善意の第三者である同被上告人に対し、前記民法九三条但書の類推による本件手形保証の無効を対抗することができないものと解すべきである」。

(2) 上記最高裁判決の検討

本判決については、多数の判例評釈が存在するが、それら評釈が着目している点は、主に2点である。一つは、代理権濫用の事案について、民法93条但書を類推適用してよいかどうかという点、もう一つは、民法93条但書が類推適用される場面において、その表意者（代理権濫用者）と相手方との間の関係を虚偽表示類似の関係と把握したうえで、相手方との関係に入った第三者を民法94条2項の類推適用により保護できるかという点である¹。

しかし、筆者はそれらの争点に着目するものではない。本稿の趣旨のとおり、手形保証人に対して、国税滞納処分として租税債権をもって手形保持者の手形を差し押さえた国（税務当局）は、民法94条2項の類推適用による保護を受けられるのかという、租税債権関係についての民法規定の適用の是非に着目している。

この点につき、江頭憲治郎教授は、民法177条の租税債権関係への適用に関しては、農地買収処分につき民法177条を適用しないとした判例（◆最判昭和28年2月18日民集7巻2号157頁）が存在する一方で、国税滞納処分については適用した判例が存在している²ことに鑑みれば、農地買収処分に民法94条2項の適用なしとする判例（◆最判昭和28年6月12日民集7巻6号649頁）が存在していても、本判決のように国税滞納処分について94条2項を適用できるとする判例があってもおかしくはないとする趣旨の見解を述べられている³。

本判決では、本稿Ⅲ章における民法177条と租税債権関係のような説示は皆無であるものの、租税債権関係について民法94条2項の類推適用を当然のこととして認めた判例として意義を有すると評価できよう。

3 不実登記不動産を差し押さえた後の公売処分と民法94条2項の類推適用

(1) ◆最判昭和62年1月20日（訟務月報33巻9号2234頁）

【訴えの内容】 公売処分無効確認等請求事件など 【判決主文】 上告棄却

【本判決の意義】 租税債権につき民法94条2項の類推適用を認めた。

【事実概要】

X（原告、控訴人、上告人）は、本件土地・建物（本件物件）の所有者であり、登記を有していたが、知らない間に訴外Aに所有権移転登記がなされていた。沖縄国税事務所長Bは、Aの国税滞納処分として、本件物件を差し押さえて登記を経由した後、公売を行い、Y（被告、被控訴人、被上告人）が所有権を取得し、登記を行った。そこで、XがYに対して所有権移転登記の抹消手続きなどを求めて提訴したのが本件である。

Xは、租税債権に基づき、Yが本件物件を差し押さえたことについて、民法94条2項の適用はな

1 於保不二雄「評釈」民商法雑誌63巻1号126頁、新山雄三「批評」法學（東北大学）37巻1号37頁、柳川俊一「評釈」法曹時報22巻6号139頁ほか参照。

2 本稿第Ⅲ章検討内容を参照。

3 江頭憲治郎「評釈」法学協会雑誌88巻1号108頁～109頁。

されるべきないとして、以下のように主張した。すなわち、「原判決は、「租税債権者と……私法上の差押債権者の地位とは本質的には異なるものではなく……」としているが「債権」という点が同一であるからといつて、何を保護するのかという観点を無視するのは妥当でない。典型的権力支配作用の性質を有する国の課税権に基づいて賦課される租税債権の徴収手続について同条の類推適用を認めることは、国の権力支配作用を個人の犠牲において達成することであり対等な私法上の利害の調節とは全く異なるものを一面ととらえて同一に扱うものである」。

【判決要旨】

「不動産の所有者が、その不知の間に不実の所有権移転登記の經由されたことを知りながら、その存続を明示又は黙示に承認していた場合には、民法九四条二項が類推適用されると解すべきであり、この場合に第三者が、同項の保護を受けるためには、自己が善意であつたことを主張立証するをもつて足り、その善意について無過失であることを主張立証するを要しないと解するのが相当である<中略>。そして、右にいう第三者とは、虚偽表示の当事者又はその一般承継人以外の者であつて、その表示の目的につき法律上利害関係を有するに至つた者をいい、不実の登記に係る名義人に対する滞納処分として右登記に係る不動産について差押をした行政庁及び当該公売に係る買受人は右にいう第三者に当たると解するのが相当である」とし、本稿Ⅲ章で最初に取り上げた◇最判昭和31年判決を引用した。

(2) 本判決の検討

本判決は、佐藤英明教授が『租税判例百選（第4版）』において、「租税徴収法における私法の適用」というテーマの事例に関する判例の評釈を行っているものである⁴。

上告人Xが上告理由の中で述べている「私法関係を規定する民法94条2項に租税債権関係を適用すべきはない」との趣旨の主張は、その理由を述べられることもなく棄却されることとなった。これは、すでに、この判決時点において、「租税債権」というものが、もはや前置きの説明を必要とすることすらなく、民法の規定の適用を受ける対象として認められていたということを意味するものと考えられる。上告人Xのような主張は、この時期既に判決内容に影響を与えるものとはならなくなっていたということが把握される。

なお、本判決を引用している裁判例として、◇東京地判平成16年1月22日（判時1867号70頁）があるが、その事案は、租税債権とは全く関係のないものである。

4 私債権差押による国税徴収と民法94条2項の類推適用

(1) ◇東京高判平成20年5月21日（訟務月報55巻9号2980頁）

【訴えの内容】 不当利得返還請求控訴事件 【判決主文】 控訴棄却<確定>

【審級関係】 ◇東京地判平成19年10月18日（訟務月報55巻9号2998頁）の控訴審

【本判決の意義】 租税債権関係について民法94条2項および110条の類推適用を認めた。

4 佐藤英明「租税徴収法における私法の適用」『租税判例百選〔第5版〕』別冊ジュリスト207号（2011 有斐閣）28頁。

【事実概要】

本件は、本件土地について開始された不動産競売事件において、本件土地につき登記簿上持分6分の5を有する株式会社Aの滞納国税について、緑税務署長Y（被告、被控訴人）が、交付要求し、弁済金861万7,984円の交付を受けたうえ、更に、上記配当要求の終期後に発生した滞納国税を徴収するため、上記競売事件におけるA社の売却代金剰余金交付請求権を差し押さえ、国税徴収法に基づく取立等により1,132万3,000円の交付を受け、上記滞納国税に充当したところ、本件土地の6分の5の共有持分権をもと有していた控訴人Xが、本件土地の共有持分6分の5を売り渡した事実はなく、A社は上記共有持分を有しておらず、上記競売事件でA社の滞納国税に充当した金員6分の5に相当する金員につき被控訴人Yが控訴人Xの損失において不当に利得したと主張して、不当利得返還請求権を行った事案である。

原審は、Xが売買契約に基づいて本件土地の上記共有持分を第三者に売り渡しており、Xに損失が生じていないと認定判断して、控訴人の請求を棄却したため、Xが控訴した。

なお、原審においては、民法94条2項および民法110条の適用ないし類推適用の可否については争点となっていない。

【判決要旨】

◇「本件競売事件は、真実はA社が本件土地の共有持分の持分権者でないにもかかわらず、不実の登記を前提として手続が進行していたということになるが、不動産に対する担保権実行の競売事件においては、迅速かつ効率的な権利の実現を図るために、担保権の存在を含む対象不動産に係る権利関係については、登記の外観にしたがって、手続が開始され進行されるのであって、このような執行手続に差押等により利害関係を有するにいたった第三者は、不実の登記という虚偽の外観を信頼して新たな法律関係を有するに至った者といえ、民法94条2項、110条にいう「第三者」に該当するというべきである」とした。

◇その上で、緑税務署長Yには、A社が本件土地の持分を有しているものとして本件競売事件が開始され進行したとされていたことを信じ、かつ、そのように信ずることについて過失がないと認定し、また、Xは、A社へ移転登記が経由される過程におけるB社への移転登記において帰責性があったことが認定された。

◇「そうすると、民法94条2項、110条の類推適用により、控訴人は、第三者である緑税務署長に対して、A社が本件土地の共有持分を有していないことを主張することができないと解される」として、Xの請求を棄却した。

(2) 本判決の検討

本判決につき、端的に指摘するならば、不動産売却代金等の私債権を税務当局が国税滞納処分として差し押さえることにつき、民法94条2項の類推適用を図ることに關しては、何ら問題視されていないし、その点が争点ともなっていない。さらに、判決文における言及も見られない。平成20年の判決であり、この時期、もはや租税債権と民法の適用関係について何らかの言及をする判例およ

び裁判例はなくなったものと思われる。

V 法人格否認の法理と租税債権の関係—論点3

1 概観

この項目では、民法の規定ではなく、私法上の判例理論である「法人格否認の法理」と租税債権の関係について検討する。「法人格否認の法理」とは、法人格が全くの形骸に過ぎない場合、又はそれが法律の適用を回避するために濫用されるような場合には、法人格を認める本来の目的に照らして許すべきでないものとして、法人格を否認すべきであるとした◆最判昭和44年2月27日（民集23巻2号511頁）を中心に形成された判例法理である。

この判例理論を租税債権関係に適用することの可否について、後掲◆神戸地判平成8年2月21日が判断しているので、この裁判例を中心に検討する。

2 ◆神戸地判平成8年2月21日（訟務月報43巻4号1257頁）

【訴えの内容】 債権差押処分取消請求事件 【判決主文】 棄却<確定>

【本判決の意義】 法人格否認の法理を租税債権関係に適用することを認めた。

【事実概要】

被告神戸税務署長Y1が、訴外A株式会社に対する滞納国税徴収のため、原告X株式会社の訴外B株式会社に対する債権を差し押さえてその取立てを行ったことに対し、Xは、右差押えは原告の財産をAの財産と誤認してなされた違法なものであり、また、右取立てによってXの有していた右債権を喪失せしめ、よってXに損害を与えたとして、Y1に対して差押処分の取消しを、国Y2に対して国家賠償などを請求した。

Xは、仮にXがAの債務を免れるために設立されたとしても、いわゆる法人格否認の法理は、本来、私人間の債務関係において取引の相手方を保護するために形成されたものであり、権力関係の側面を有する租税法律関係には適用できないなどと主張した。

【判決要旨】

◇Y1は本件差押処分に係る債権を第三債務者から取り立てているのであるから、同処分はこの取立てによって目的を完了して消滅している。したがって、Xが右処分取消を求める法律上の利益を有せず、訴訟要件を備えていない。

◇AとXはその実質が前後同一であり、Xの設立はAの債務の免脱を目的としてなされた法人格の濫用である。

◇「国税滞納処分においては、国は、その有する租税債権につき、自ら執行機関として、強制執行の方法により、その満足を得ようとするものであって、滞納者の財産を差し押さえた国の地位は、あたかも、民事執行法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、租税債権がたまたま公法上のものであることは、この関係において、国が一般私法上の債権者より不利

益な取扱いを受ける理由となるものではない。言い換えれば、租税滞納処分については、租税債権の成立、すなわち租税の賦課は、権力関係であるとしても、いったん成立した租税債権の実現、すなわちその執行については、特別の規定のない限り、私債権と区別する理由はないと解するのが相当である。そして、本件では本件差押処分の対象財産の帰属が問題となっているのであり、既判力・執行力の拡張の場面とは異なるものである。また、法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって租税法律主義という「法律」に内在するものといえる上、本件のような場合に課税できないとすると、かえって税の公平負担に反することになって妥当でない」として、原告Xの請求を棄却した。

3 本判決の検討

(1) 法人格否認法理適用に慎重ないし批判的な学説

国税庁の職員である冬木千成氏の本判決の判例評釈における見解は慎重なものである。「否認法理は、私人間取引における相手方保護の要請の観点から認められた理論であることから、否認法理が租税法領域において適用しうるか否かについては、学説においても議論のあるところであるが、本判決は、租税徴収領域において、否認法理の適用を認めた初めての裁判例である」とし、結論として、「租税法律主義の観点から問題があるとの批判がありうるであろう」とされている⁵。

村井正教授は、本判決の意義について、本判決が法人格否認の法理を積極的に適用したことが今後の議論を呼ぶものであると指摘したうえで、以下のように批判的な見解を述べられている。すなわち、「私法上の事例と異なり、租税法領域においては、法人格否認の法理が実質所得者課税原則とともに重疊的に適用される可能性が存するところに問題がある。…その意味でも租税法領域における法人格否認の法理の適用は、私法域以上に慎重でなければならない」とされる⁶。前後するが、村井教授は、本判決におけるXとAの關係に照らして、「国税徴収法36条（実質課税額等の第二次納税義務）か、それとも同38条（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）の適用可能性が一応考えられるものと思われる」とされて、否認法理以外のXに対する課税根拠法規の存在を指摘している⁷。

増田英敏教授も本判決には批判的である。増田教授は、一般論として、以下のように指摘する。「租税法は、実定租税法の法規にしたがって課税すべきであることを要請する租税法律主義を基本原則の一つとしており、同原則は憲法上の要請でもある。したがって、例外的な判例法理とされる法人格否認の法理を租税法領域に適用する際には、存在するあらゆる租税法の適用可能性を検討すべきである。そのうえで、租税公平負担を図るためには、同法理を適用する以外に他に手段が存在しないことが確認されて初めて同法理の適用が許容されるべきであると思われる」とされる。そして、本判決については、「本件においても、他の租税法を適用して解決できると判断される場

5 冬木千成「租税徴収法における法人格否認の法理の適用」『租税判例百選[第4版]』別冊ジュリスト178(2005年 有斐閣) 27頁。

6 村井正「濫用型・法人格否認の法理の租税法域への適用とその意義」税理40巻15号37頁。

7 前掲村井・36頁。

合には、同法理を適用することなく、他の租税法規を適用すべきであったと思われる。たとえば、国税徴収法三六条（実質課税額等の第二次納税義務）ないし三八条（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）の規定を適用して解決する余地があったのではないかとと思われる」とされる。結論として、「今後、同法理の適用の間口が広まる結果を招くとすれば、一つの危惧をもたざるをえない」とされている⁸。

（2）法人格否認の法理の適用に中立的ないし肯定的な見解

佐藤英明教授は、◇最判昭和62年の民法94条2項の類推適用を租税関係に認めた判例評釈において、民法177条の適用を認めた◇最判昭和31年判決からの判例の推移を検討する過程において、本判決を詳細に引用しており、その可否に関する直接の言及はないものの、判例理論の立場が、租税関係に私法理論を適用することに肯定的になってきつつあるとの分析をされている⁹。

西野敏雄教授も、民法177条を租税債権の關係に適用した◇最判昭和31年および民法94条2項を類推適用した◇最判昭和62年を採り上げられたうえで、本判決について以下のように述べている。

「法人格否認の法理は、もともと会社あるいはこれを支配している個人とその債権者間の紛争解決手段として用いられる法理であり、公法分野において適用できるか問題がないわけではない。とはいえ、信義則や権利濫用法理のように法律関係である以上当然に妥当すべき法の一般原理を規定するものは、租税法律関係にも適用されるべきであることにはかわりはない」として、法人格否認法理の適用について、理解を示している¹⁰。

国税庁の職員である栗谷桂一氏は、同様に、◇最判昭和31年と◇最判昭和62年判決を採り上げられた上で、「このような判例理論に照らせば、本判決が滞納処分による差押えについて法人格否認の法理の適用を肯定したことは、極めて正当といえよう。また、滞納処分による差押えについて私法規定を適用するに当たっては、租税法律主義との関係も問題となるところであるが、本判決は、『法人格否認の法理は、租税法律主義にいう「法律」に内在する』旨判示しており、この点においても意義のある判決である」としている¹¹。このように、栗谷見解は積極的に本判決を支持している。

（3）本判決の検討の整理

簡潔に、本判決検討の整理をしたい。本判決に慎重あるいは批判的な見解が示すように、租税債権の關係に法人格否認の法理を適用した裁判例は珍しいものである。そして、それら見解が指摘するところは、租税法の領域には租税法律主義という基本原則が存在しているがゆえに、私法判例理論の適用については慎重でなくてはならないということである。この点については、確かに、民法177条や民法94条2項といった確固とした私法規定と、判例理論が例外的に承認している

8 増田英敏「租税債権の執行における法人格否認の法理の適用の可否」ジュリスト1132号（1998年）171頁。さらに、増田「租税債権の執行における法人格否認の法理の適用の可否」租税法研究26号（1998 租税法学会）142頁、増田「租税法律主義の形骸化」税法学540号113頁以下も同趣旨であるので参照。

9 前掲佐藤「租税徴収法における私法の適用」29頁。

10 西野敏雄「納税者の行為と納税者以外の者の行為」国士館法学42号13頁。

11 栗谷桂一「評釈」税務事例28巻4号（1996年）17頁。

「否認法理」を同列に扱ってまでして、租税法律主義への抵触の危険を冒す必要はないとの態度は正当なものとも言える。

これに対して、肯定的な見解は、いずれも、判例が、民法177条、民法94条2項の規定を、年代を追って租税法律関係に適用してきた流れを重視しているように思われる。本判決自体も、民法177条を適用した◇最判昭和31年の引用こそはしていないものの、ほぼ同様の説示により、否認法理を適用している。

批判的な見解と肯定的な見解のそれぞれの根拠は、もっともなものであると思われる。しかし、双方の見解は、自らの立場の正当性を訴えているにすぎず、相互に噛み合った議論となっていないように思われる。また、仮に、本判決に対して肯定的な立場を採ろうとする場合には、どのような範囲で法人格否認の法理を適用するのかという議論が不可欠であると考えられる。

VI 譲渡担保の私法上の合意による実行と国税徴収処分—論点4

1 概観

国税徴収法24条2項は、譲渡担保財産から国税を徴収しようとする場合には、譲渡担保権者に対して告知しなければならないとし、同条3項は告知書を発した日から10日を経過した日までに納税されていないときに、その譲渡担保財産につき執行できるとしている。では、その10日間に、譲渡担保権者が譲渡担保を実行し、債権回収をしてしまう旨の合意を予め担保設定者との間にしていた場合には、そのような私法上の合意は有効となり、国税徴収はできなくなってしまうのが問題となった。

そのような合意は、「一括支払いシステム（契約）」などと称されていたものである。このような合意に関する問題は、抽象的視点からは、「私債権に基づく担保権実行VS租税債権に基づく国税徴収処分」という構図で把握することも不可能ではない。「一括支払いシステム（契約）」に関する事例を採り上げて検討したい。

2 ◇最判平成15年12月19日（民集57巻11号2292頁）

【訴えの内容】 第二次納税義務告知処分取消請求事件 【判決主文】 上告棄却

【本判決の意義】 国税徴収法24条2項の告知と同時に自動的に譲渡担保権を実行し決済する合意が無効とされた事例。

【審級関係】 第一審 ◇東京地判平成9年3月12日（民集57巻11号2316頁）

原審 ◇東京高判平成10年2月19日（民集57巻11号2328頁）

【事実概要】

銀行である上告人X（原告、控訴人）、同補助参加人およびその取引先である株式会社Aは、平

成4年12月、取引会社Aが上告補助参加人との間の継続的取引によって取得する売掛金債権を担保のため上告人Xに譲渡し、上告人Xは取引会社Aに対し別途締結した当座貸越契約に基づき上記売掛金債権残高を貸越極度額として貸付けを行うことなどを内容とする一括支払システムに関する契約を締結した。本件契約においては、上告人Xに担保のために譲渡された売掛金債権について、国税徴収法24条に基づく告知が発せられたときは、これを担保とした上告人Xの当座貸越債権は何らの手続を要せず弁済期が到来するものとし、同時に担保のため譲渡した売掛金債権は当座貸越債権の代物弁済に充てることなどを内容とする合意がされていた。

上告人Xは、本件契約および前記当座貸越契約に基づき、取引会社Aが上告補助参加人に対して有する売掛金債権を取引会社Aから担保のため譲り受け、取引会社Aに上記各債権と同額の貸付けを行った。

国である被上告人Y（被告、被控訴人）は、平成5年5月、国税徴収法24条2項に基づき、上告人に対し、上記売掛金債権から取引会社Aの国税を徴収する旨の告知書を発出し、同告知書は同日上告人に到達した。

本件は、上告人Xが、被上告人Yに対し、本件告知の取消しを請求した事案である。

【判決要旨】

国税徴収法24条「5項にいう「第2項の規定による告知（中略）をした後」とは、同条2項の告知書が譲渡担保権者に到達した時点以後を意味するが、同条2項の告知の発出と到達との間の時間的間隔をとらえ、告知書の発出の時点で譲渡担保権者が譲渡担保権を実行することを納税者とあらかじめ合意することは、同条2項の手続が執られたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなすこととする同条5項の適用を回避しようとするものであるから、この合意の効力を認めることはできない」とし、本件告知は違法なものではなく、上告を棄却するとした。なお、補足意見が存在している。

3 本判決の検討

本判決については、第一審における判例評釈を含めて、判決の結論を肯定する学説が大多数である¹²。

そもそも、国税徴収法24条2項および5項の趣旨は、法定納期限に遅れて設定された譲渡担保については、一方で、国税徴収に際しては譲渡担保権者への告知を要するとして同人に対する不意打ちを回避するなどとしたところにある¹³。それにもかかわらず、予めこうした事態を想定して告知到達前の実行を擬制する私人間の合意は許されないものとする判断が作用していると考えられる。

12 吉田光碩「評釈」金融法務事情1701号（2004年）4頁、鳥谷部茂「評釈」私法判例李マークス30号（2005<上>）22頁、竹内雄一郎「評釈」法律のひろば2004年8月号60頁、小粥太郎「評釈」ジュリスト1269号（2004年）67頁、山本和彦「一括支払いシステムと国税徴収」『租税判例百選[第4版]』（2005年）224頁、高世三郎「評釈」ジュリスト1266号（2004年）184頁、同「評釈」最高裁判所判例解説民事篇平成15年度下（2006年）817頁、森富義明「評釈」判例タイムズ1184号（2005年）248頁、遠山浩之「銀行の新商品開発等における実務上の留意点」金融法務事情1699号（2004年）8頁、近藤祐史「評釈」金融・商事判例1286号（2008年）142頁、荻野豊「評釈」TKC税情2004年4月号63頁など参照。

13 武川幸嗣「評釈」法学教室285号（2004年）83頁など参照。

したがって、本件事案では、上述「1概観」で示したような、「私債権VS租税債権」という構図は描き出されてはおらず、双方の債権の性質論・本質論を論じる見解は見当たらない。予め譲渡担保の実行と決済を国税徴収のための告知と同時に行うとする合意は、無効なものであり、そのような合意がある場合でも国税徴収法24条の規定の適用を受けるという問題として本判決は論じられている。

ただし、立法論などとしては、今後の課題として、租税債権と私債権の競合する場合についての関係整理をおこなっていくべき必要があるとの見解も存在する。

池田真朗教授は、「私見は、本判決の結論自体はもっともであると考え（ただし、この結論が債権譲渡担保契約一般に対する国税債権の優位性に拡張されることには強い懸念を示しておきたい）」とされており、「国税債権」の優位性に言及して、私法学者としての問題意識を捨て去ってはいない¹⁴。

浅井弘章弁護士は、「補足意見でも指摘されているとおり、国徴法の解釈においては、「強行法規の趣旨を没却する私人間の合意の効力」という一般的論点に加え、租税法律主義（憲法84条）との関係を意識する必要があるが、同補足意見のなかで、その際の考慮要素として、当該規定の立法の経緯および文理、私人間の合意の合理性、私人と徴税当局とのかかわりの程度などが例示されており、今後の実務に参考になる」とされている¹⁵。

神田秀樹教授は、立法論としては、債権担保権の公示制度の改正との関係で、売掛債権の譲渡担保権と国税債権の優劣がどのように扱われることになるのか、また、電子債権構想のなかで電子債権の譲渡担保権と国税債権の優劣がどのように扱われることになるのかに興味深い」とされており、「私債権VS租税債権」の構図における今後の立法を見守る姿勢を示している¹⁶。

Ⅶ 検討結果の整理

本稿の最後に、論点1から論点4までの検討結果を整理したい。

Ⅲ章の論点1は、筆者が前記別稿においてすでに検討した論点であるが、◇最判昭和31年後の最高裁判決をみれば明らかなように、租税債権関係に対する民法177条適用の問題それ自体は決着したように思われる。ただし、その後、租税債権を私法体系の中にどのように位置づけるかという「租税債権の本質論」に関しては、全くと言ってよいほど進展が見られていないことも付言しなくてはならない。

Ⅳ章の論点2は、租税債権関係に民法94条2項を適用することの適否に関する判例を検討したものであった。◇最判昭和44年においては、「租税債権の本質論」はもとより、国税滞納処分を行う税務当局と一般債権者が債権を執行する「地位が類似する」などの言及さえもみられることなく、

14 池田真朗「評釈」金融法務事情1716号（2004年）43頁。

15 浅井弘章「評釈」銀行法務21No.629（2004年）63頁。

16 神田秀樹「一括支払システム契約における譲渡担保権実行条項の効力」『手形小切手判例百選〔第6版〕』（2004年）217頁。

租税債権について当然に民法94条2項を適用しているものであった。◇最判昭和62年においては、上告人が上告理由の中で、租税債権の性質論を論じたにもかかわらず、その点に触れることはなく、やはり民法94条2項の類推適用を行っている。そして、さらに時は推移し、平成20年の東京高裁判決◇においても、もはや、裁判所として、何のためらいもないかのごとく、租税債権関係につき民法94条2項の類推適用をおこなっている。

V章の論点3では、法人格否認の法理という、民法規定とは異なった、私法上の判例法理の租税債権関係への適用が問題となった。◇神戸地判平成8年は、民法177条の適用を行った◇最判昭和31年に準えて、その適用を是認した。しかし、学説の評価は二分されていた。この判決に肯定的な見解と批判的な見解とが存在したが、肯定的な見解は、この判決文中の説示内容と同様に、◇最判昭和31年と◇最判昭和62年といった判例の流れを汲みとり、法人格否認の法理に関してもこれを適用してよいと評価するものが多く見られた。これに対して、批判説は、「租税債権の本質論」から発せられたものではなかった。批判的見解は、租税法に「内在」する租税法律主義という視点から、私法上の判例法理の適用を否定しようとするものであった。

VI章の論点4では、◇最判平成15年を採り上げたが、これは、抽象的には、譲渡担保の実行に関する私法上の合意と国税徴収処分のどちらが優位なものか、という構図を描き出すものであったかもしれない。しかし、この事案の実際は、国税徴収法の規定が、第二次納税義務者たる譲渡担保権者への不意打ちを回避しようとする趣旨であったものをいいことに、その間に自動的に譲渡担保目的債権を消滅させようとする予めの合意が有効なものであるかが争点となったものであった。そのような合意を有効であると主張する学説は、さすがにわずかであり、判決がその合意を無効とした結論に異論を唱える見解はほとんど見当たらない。さらに、付言しておくならば、この判決における「租税債権の本質論」への言及は全く見られないものであった。

VIII 結語

判例の経緯を概観すれば、多数の下級審の積み重ねから、国税滞納処分を行う税務当局と一般債権者の債権執行の「地位が類似する」とした◇最判昭和31の判決をみたことに始まり、民法94条2項に関する◇最判昭和44年、◇最判昭和62年へと展開し、さらに、地裁判決ではあったものの、◇最判昭和31年判決を踏まえ法人格否認の法理を適用した◇神戸地判平成8年の登場、さらには、◇最判平成15年と、確かに、判例は、私法領域に租税債権を位置づけることについて着実に進展を図ってきているといえるであろう。

しかし、VI章3で採り上げたように、池田真朗教授は、未だ、債権担保に対する国税債権優位の拡張に関しては強い問題意識をもっておられるし、立法論としては神田秀樹教授も「私債権VS国税債権」という視座を捨て去ってはいない。私法領域の中で租税債権をどのように位置づけるのか、という「租税債権の本質論」は、未だ解明されておらず、課題として健在であると思われる。

この課題について、租税法学者である佐藤英明教授は研究を重ねておられて、注目される成果を発表されている¹⁷。民法研究者である藪重夫教授は、国税滞納処分に民法177条が適用された◇判決の判例評釈において、租税債権と一般私債権は「性質が類似している」から、私法領域でも同様に扱ってよいのだという趣旨の「租税債権性質論」に関する命題を提示されたが¹⁸、その後、民法研究者の手によって、この命題が検証された形跡はほとんど見当たらない。

判例の現在の態度は明確なものである。それは、国税滞納処分をする税務当局と一般債権者の債権執行の地位が類似するから、租税関係にも民法の規定を適用してよいというものである。しかし、そのような態度のもとで判決が積み重ねられていくという「事実状況」が是なのか非なのかを評価するためには、「租税債権を私法領域でどのように位置づけるべきか」を解明しなくてはならないものとする。私法研究者の側からもこのような課題に正面から取り組む必要があるのではないだろうか。

本稿では、わずか4つの論点の検証をおこなったのみである。また、このような問題に最終的な答えを見出すためには、比較法的な検討も必要であるとする。本稿における4つの論点以外の論点の検証や比較法的考察に関しては今後の課題とさせていただければ幸いである。

(たにぐち さとし・本学経済学部教授)

17 佐藤英明『「租税債権」論素描』金子宏編『租税法の発展』(2010 有斐閣) 3頁。

18 藪重夫「国税滞納処分による差押と民法一七七条」北海道大学法学会論集 8巻1～2号(1957年) 104頁。